GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 34356C
Inscrit le 11 avril 2014

Audience publique du 10 juillet 2014

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 13 mars 2014 (n° 31432 du rôle)
dans un litige ayant opposé la société anonyme ... S.A., …,
au directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 34356C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 11 avril 2014 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS, agissant au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en vertu d'un mandat lui conféré à cet effet par le ministre des Finances le 7 avril 2014, dirigée contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 13 mars 2014 (n° 31432 du rôle) dans un litige ayant opposé la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., représentée par son conseil d'administration en fonctions, à l'administration des Contributions directes, les premier juges ayant annulé la décision directoriale de ladite administration du 14 juin 2012 en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 12 mai 2014 par Maître André LUTGEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A.;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT et Maître André LUTGEN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 5 juin 2014.

Le 15 février 2012, le préposé du bureau d'imposition Sociétés … de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *préposé* », prit une décision adressée à la

société anonyme ... S.A., ci-après dénommée la « *société ...* », libellée dans les termes suivants :

« *Le bureau d'imposition Sociétés ... a été saisi d'une demande d'assistance administrative émanant des autorités fiscales françaises et dont le but est d'obtenir des renseignements au sujet de votre société dans le cadre de l'examen de la situation fiscale des personnes physiques résidentes en France, M. ... ... et Mme ... ... épouse ... et portant sur les exercices fiscaux 2005-2010.*

Pour me mettre en mesure de donner suite à cette demande je vous invite à me fournir jusqu'au 7 mars 2012 au plus tard les documents et renseignements suivants :

1. Veuillez me faire parvenir le bilan, le compte profits et pertes et les annexes fiscales y relatives (détails des différents postes, détails des participations avec dividendes reçus...) pour les exercices 2006 à 2010.

2. Veuillez me faire parvenir des copies des procès verbaux des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2010.

3. Veuillez me faire parvenir des copies des listes de présence établies lors des assemblées visées sous le no 2.

4. Veuillez me faire parvenir la balance, le journal et le grand livre des comptes pour l'année 2010.

5. Veuillez me faire parvenir le détail des comptes bancaires de la société en 2010. (banque(s), titulaire(s), numéro(s), procuration(s) sur ce(s) compte(s), mouvements).

Les bases légales de la présente demande sont l'article 22 de la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1er avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg et approuvée par la loi du 17 août 1959, la directive CEE 77/799 du 19 décembre 1977, la loi et le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs ainsi que les paragraphes 201 (1) et 175 de la loi générale des impôts (AO). (…) ».

Le litismandataire de la société ... informa le préposé par une lettre du 12 mars 2012 qu'il était chargé d'introduire un recours au regard des dispositions de la « *loi du 31 mars 2010* » à l'encontre de ladite décision du 15 février 2012 et il requit dudit préposé de « [lui] *faire tenir la demande des autorités françaises, ceci au regard du jugement rendu par le tribunal administratif en date du 6 février 2012, valant jurisprudence en la matière* (…) ».

Le 15 mars 2012, la société ... saisit le tribunal administratif d'un recours en annulation dirigé contre la même décision du 15 février 2012.

Dans son jugement interlocutoire du 24 mai 2012 (n° 30017 du rôle), le tribunal décida que le recours était irrecevable en ce qu'il avait trait aux années d'imposition 2005 à 2009, dès lors que la décision du 15 février 2012 avait été prise par le préposé, de sorte à rentrer dans les prévisions du § 237 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », en tant que décision discrétionnaire étrangère à une imposition en soi, laquelle doit faire l'objet d'une voie de recours sous la forme d'une contestation (« *Beschwerde* ») sur laquelle le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », doit statuer pour autant que le préposé du

bureau d'imposition n'aura pas fait usage de la faculté lui ouverte par le § 304 (1) AO, et qu'à la date de l'audience des plaidoiries ayant mené au jugement précité du 24 mai 2012, un recours hiérarchique formel au sens du § 237 AO n'avait pas encore été introduit entre les mains du directeur. Pour le surplus, en ce qui concernait le volet de la décision déférée relatif à l'année 2010, le tribunal déclara le recours recevable.

Dans un second jugement du 11 juin 2012 (n° 30017a du rôle) vidant celui du 24 mai 2012, le tribunal annula la décision du préposé du 15 février 2012 relativement aux renseignements sollicités concernant l'année 2010, au motif que le directeur est l'autorité compétente pour vérifier si la demande d'échange de renseignements étrangère répond aux exigences de l'article 22 de la Convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1er avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg et approuvée par la loi du 17 août 1959, ci-après dénommée la « *Convention* », dans la teneur lui conférée par la modification par l'Avenant à la Convention et l'échange de lettres y relatif du 3 juin 2009, ci-après désigné par « *l'Avenant du 3 juin 2009* », et approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après dénommée la « *loi du 31 mars 2010* », et, dans l'affirmative, pour enjoindre au détenteur luxembourgeois des renseignements demandés de les lui fournir, étant entendu qu'il peut seulement déléguer ce pouvoir au fonctionnaire gérant la division n° 15 « *échange de renseignements* » ou à un autre fonctionnaire faisant partie de droit de la direction de l'administration des Contributions directes, mais non pas au préposé du bureau d'imposition concerné. En conséquence, le tribunal renvoya le dossier en prosécution de cause au directeur.

La société ... fit introduire le 15 mai 2012 par l'intermédiaire de son litismandataire un recours hiérarchique devant le directeur à l'encontre de la décision précitée du préposé du 15 février 2012.

Par décision du 14 juin 2012 (n° C 17618 du rôle), le directeur rejeta ce recours hiérarchique sur base des motifs suivants:

« *Vu la requête introduite le 15 mai 2012 par Me André LUTGEN, au nom de la société anonyme ..., L-..., en ce qu'elle tend à exercer un recours en annulation d'une décision du bureau d'imposition Sociétés ... du 15 février 2012 lui enjoignant de lui fournir pour le 7 mars 2012 au plus tard*

1) le bilan, le compte profits et pertes et les annexes fiscales y relatives pour les exercices 2006 à 2010,

2) des copies des procès-verbaux des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2010,

3) des copies des listes de présence établies lors des assemblées visées sous le no 2,

4) la balance, le journal et le grand livre des comptes pour l'année 2010,

5) le détail des comptes bancaires de la société en 2010 ;

Vu le dossier fiscal;

Vu le jugement du tribunal administratif du 24 mai 2012 ;

Considérant que le recours en annulation contre la décision litigieuse afférente à l'année 2010 ayant été déclaré recevable par ladite juridiction, la présente décision ne portera que sur le volet de la demande ayant trait aux années 2005 à 2009, de sorte que les points 4 et 5 de la demande sont écartés d'office ;

Quant à la recevabilité

Considérant qu'en vertu du § 237 de la loi générale des impôts (AO) la voie de recours ouverte contre une telle décision est le recours hiérarchique formel du § 303 AO (Beschwerde) dont le délai de trois mois court à partir de la notification, qui, en cas de simple pli postal, est accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste;

Considérant que le recours contre la décision du bureau d'imposition a été introduit par qui de droit (§ 303 AO) dans les formes et délai de la loi ;

qu'il est partant recevable;

Quant à l'accès au dossier de l'administration

Considérant que faute par l'Etat requérant d'avoir explicitement autorisé l'Etat requis de divulguer le contenu de leur demande d'assistance administrative, cette dernière doit être considérée comme document confidentiel non susceptible de communication de sorte que la demande de la recourante y afférente doit être rejetée ;

Quant à la loi applicable

Considérant que pour les années en cause l'article 22 de la Convention conclue entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 1er avril 1958, approuvée par la loi du 17 août 1959, tel que modifié par l'Avenant signé à Paris le 3 juin 2009, et les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 en portant ratification ne trouvent pas application, alors qu'en vertu de l'article 2, paragraphe 2 de l'Avenant « les dispositions de l'Avenant s'appliquent aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement le 3 juin 2009, date de signature de l'Avenant », de sorte que dans leur version modifiée, elles ne trouvent application qu'à partir du 1er janvier 2010 ;

qu'il en résulte que pour les années 2005 à 2009, ce sont les dispositions antérieures aux modifications susvisées qui trouvent application ;

Quant à l'autorité compétente

Considérant que la recourante estime que le préposé d'un bureau d'imposition ne serait pas une autorité compétente étant donné qu'à partir de l'année 2010 il serait incompétent pour émettre une demande de renseignements ;

Considérant que s'il est vrai qu'à partir de l'année 2010 une demande de renseignements ne peut émaner que de la direction des contributions directes, tel n'est cependant pas le cas pour les années antérieures comme en l'espèce les années 2005 à 2009 ;

Considérant qu'en vertu du paragraphe 1 de l'article 22 de la Convention conclue entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le

revenu et sur la fortune du 1er avril 1958, approuvée par la loi du 17 août 1959, les autorités compétentes des deux Etats pourront procéder à des échanges de renseignements dans les conditions et limites prévues par leurs législations fiscales respectives ;

Qu'au vœu du paragraphe 5 de l'article 2 de cette Convention l'expression « autorités compétentes » signifie, dans le cas du Luxembourg, le Directeur de l'Administration des Contributions directes ou son représentant dûment autorisé, qui en l'espèce n'est autre que le préposé d'un des différents bureaux d'imposition ;

Qu'il en résulte que le grief de la recourante relatif à la compétence de l'auteur de la décision litigieuse n'est pas fondé ;

Quant au fond

Considérant que la recourante fait essentiellement grief au bureau d'imposition de s'adonner à une « pêche aux renseignements » ;

Considérant que l'article 22 de la Convention conclue entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 1er avril 1958, approuvée par la loi du 17 août 1959, la directive CEE 77/799 du 19 décembre 1977, la loi et le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, ainsi que les paragraphes 201 (1) et 175 de la loi générale des impôts (AO) autorisent le bureau d'imposition de l'Etat requis à demander des renseignements à une personne établie dans cet Etat dans l'hypothèse où, comme en l'espèce, la demande originaire de l'Etat requérant, ne donne pas lieu à critique;

qu'en vertu de ces dispositions, le bureau d'imposition dispose d'un pouvoir discrétionnaire et doit donc, de cas en cas, mesurer la décision en raison et en équité, conformément au § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) ;

Considérant que dans le cas présent, le bureau d'imposition a estimé, après un examen de la demande émanant de l'Etat français, que celle-ci serait régulière en la forme et les renseignements demandés pertinents, de sorte qu'il y aurait lieu d'y faire droit notamment en invitant la recourante à présenter, d'une part, le bilan, le compte profits et pertes et les annexes fiscales y relatives pour les exercices 2006 à 2009, et, d'autre part, des copies des procès-verbaux et des listes de présence des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2009 ;

Considérant que ce faisant, le bureau d'imposition a donc fait une juste application de la loi ;

Considérant en effet que si aux termes du paragraphe 1 de l'article 22 de la Convention susvisée « les autorités compétentes des deux Etats pourront, soit d'office, soit sur demande, échanger, sous condition de réciprocité, les renseignements que les législations fiscales des deux Etats permettent d'obtenir, dans le cadre de la pratique administrative normale, nécessaires pour une application régulière de la présente convention », il y a lieu de se référer aux dispositions du § 175 AO qui permettent expressément aux bureaux d'imposition de demander à toute personne de leur fournir tout renseignement nécessaire à la détermination exacte d'un impôt ce qui est le cas en l'espèce, de sorte qu'il ne saurait être question de « pêche aux renseignements ».

Considérant que l'instruction n'ayant pas révélé pour le surplus de violation de la loi ni d'erreur manifeste d'appréciation de la part du bureau d'imposition, le recours contre la décision du bureau d'imposition du 13 mai 2011 n'est pas fondé ;

PAR CES MOTIFS

reçoit le recours en la forme ;

le rejette comme non fondé ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 14 septembre 2012, la société ... fit déposer un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision du directeur du 14 juin 2012.

Dans son jugement du 13 mars 2014, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, le déclara justifié et annula la décision directoriale du 14 juin 2012.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 11 avril 2014, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 13 mars 2014.

L'Etat estime que le jugement entrepris lui causerait torts et griefs en ce que le tribunal a partiellement annulé la décision directoriale du 14 juin 2012 en décidant que la communication d'une partie des informations requises serait interdite par les droits fiscaux internes tant français que luxembourgeois et que ces pièces ne seraient dès lors pas non plus communicables sous l'article 22 de la Convention. L'Etat soutient que cette décision constituerait non seulement une fausse lecture de la législation luxembourgeoise applicable, mais également une analyse prohibée du fond de l'affaire ayant pour objet le contrôle fiscal d'une société litigieuse en France, de manière à avoir transgressé le rôle du juge d'annulation qui serait limité au contrôle de la régularité de la décision directoriale entreprise.

L'Etat estime que le tribunal aurait également rendu une décision qui serait contraire au standard international en matière d'échange de renseignements et qui porterait atteinte aux engagements internationaux de l'Etat luxembourgeois envers ses partenaires conventionnels, en l'occurrence la France, ces engagements ayant tous comme base la norme de la pertinence vraisemblable consacrée dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », pour l'application de l'article 26 dudit Modèle. L'Etat estime que ce serait à tort que le tribunal a nié une concordance entre les renseignements sollicités par les autorités françaises et ceux demandés par le préposé en considérant que la documentation sollicitée relative aux diverses assemblées générales ne serait pas indispensable pour déterminer que l'actionnariat et les autres organes sociétaires aient été activement et réellement impliqués dans la vie sociétaire. L'Etat reproche également au tribunal un faux constat en ce qu'il a décidé que les autorités fiscales françaises ne pourraient exiger de se voir transmettre les procès-verbaux desdites assemblées, au motif que de tels documents ne seraient pas visés par l'article L85 du Livre des procédures fiscales français (LPF) et qu'en conséquence, lesdites autorités ne pouvaient pas exiger la production d'un document auquel elles n'auraient pas accès en droit interne, sous peine de ne pas respecter la condition d'obtention des informations prévues par l'article 22, paragraphe 2, de la Convention.

Finalement, l'Etat critique le jugement entrepris pour avoir retenu que la décision, en ce qu'elle requiert la communication des listes de présence de tous les actionnaires dressée lors des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires, dépasserait le champ d'application *ratione personae* délimité par l'article 22 de la Convention et pour avoir retenu

que seules des personnes actionnaires résidentes françaises pourraient être visées par la demande de renseignements en cause.

L'Etat rappelle que le rôle du juge d'annulation serait limité, en ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications fournies par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, la question étant ainsi celle de savoir s'il existe un lien probable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les renseignements sollicités. Il n'appartiendrait cependant pas au juge luxembourgeois de procéder à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante, ni autrement du fond du dossier fiscal en France, tout comme il ne lui appartiendrait pas de se prononcer sur la bonne ou la mauvaise application du droit fiscal français par les autorités fiscales françaises sur leur propre territoire et dans leur propre cause.

D'après l'Etat, le tribunal aurait également fait une interprétation fausse, voire trop rigoureuse du principe de réciprocité prévu par l'article 22 de la Convention, la motivation du tribunal étant selon lui contraire au commentaire de l'article 26 du Modèle de convention.

Pour le surplus, l'Etat reproche au tribunal d'avoir considéré à tort que la communication des données litigieuses serait également prohibée en droit interne luxembourgeois. L'Etat fait valoir qu'afin d'exécuter la demande de renseignements étrangère, le bureau d'imposition compétent devrait déployer les procédures identiques à celles qu'il devrait mettre en œuvre pour obtenir les mêmes informations dans un cas similaire dans le cadre de l'application de la législation luxembourgeoise. En outre, les renseignements sollicités ne seraient pas des données secrètes ou confidentielles, mais constitueraient de simples éléments et informations que le détenteur des informations serait obligé de révéler sur demande aux autorités fiscales dans le cadre international de l'échange de renseignements. En l'espèce, la procédure suivie par le bureau d'imposition ne différerait en rien des mesures administratives et des pouvoirs d'investigation que la loi luxembourgeoise mettrait à disposition de l'administration des Contributions pour exécuter sa mission d'imposition dans une situation analogue purement interne. Se référant aux §§ 22, 175, 201 et 202 AO, l'Etat estime que le bureau d'imposition serait autorisé à s'adresser à une tierce personne pour requérir d'elle des informations indispensables dans le cadre de l'imposition d'un contribuable déterminé, que de tierces personnes auraient l'obligation légale de fournir ces informations et qu'en cas de refus par le tiers, le bureau d'imposition serait en droit de faire exécuter sa demande de renseignements par la fixation d'astreintes.

Finalement, l'Etat relève que ce serait étonnant que l'intimée continue à s'obstiner contre la fourniture des données litigieuses pour les années 2005 à 2009, tandis qu'elle aurait exécuté sans contestation, et sans introduire une voie de recours, la décision d'injonction lui adressée le 6 juillet 2012 et portant sur des informations bancaires relatives à l'année 2010.

L'intimée rétorque que la demande litigieuse des autorités françaises s'insérerait dans le contexte général d'une négation, par pétition de principe, de l'existence et de la réalité des sociétés de participation financière de droit luxembourgeois (SOPARFI) en essayant d'établir par le biais d'une prétendue absence de base effective de ce genre de sociétés leur réalité sociale pourtant reconnue aux niveaux des droits des sociétés et fiscal par les autorités luxembourgeoises.

Par rapport à l'argumentation étatique relative à l'obligation des tiers de fournir des renseignements tels ceux visés en l'espèce sur base de la législation luxembourgeoise,

l'intimée fait valoir que ce droit ne serait pas absolu, mais soumis aux mêmes critères de pertinence vraisemblable, voire au principe plus général de proportionnalité qui s'imposeraient aux administrations.

L'intimée estime que dans le cadre de l'appréciation du caractère vraisemblablement pertinent des renseignements sollicités, il ne serait que normal que le juge luxembourgeois examine la question de savoir si lesdits renseignements peuvent avoir une utilité dans l'Etat requérant et si l'autorité nationale de l'Etat requérant pouvait solliciter les renseignements en question en conformité à son droit national, le tout en application du principe que nul ne peut transférer plus de droits qu'il n'en a lui-même. En l'absence de base légale dans le droit interne de l'Etat requérant permettant à l'autorité requérante de solliciter les renseignements visés sur son propre territoire, ce genre de renseignements ne pourrait pas être sollicité à l'étranger et partant revêtir un caractère vraisemblablement pertinent.

Par rapport à l'argumentation étatique quant à l'absence de l'introduction d'un recours contre la décision d'injonction du 6 juillet 2012, l'intimée expose que « *cet état de fait regrettable* » serait dû au fait que la fiduciaire ne l'avait pas informée du courrier en question, « *faute de quoi il aurait certainement fait l'objet d'un recours* ».

L'article 22 de la Convention, dans sa teneur applicable aux années 2005 à 2009, disposait comme suit :

« *§ 1. Les autorités compétentes des deux États pourront, soit d'office, soit sur demande, échanger, sous condition de réciprocité, les renseignements que les législations fiscales des deux Etats permettent d'obtenir, dans le cadre de la pratique administrative normale, nécessaires pour une application régulière de la présente convention. Tout renseignement échangé de cette manière doit être tenu secret et ne peut être révélé qu'aux personnes qui s'occupent de la perception des impôts auxquels se rapporte la présente convention. Il ne pourra pas être échangé de renseignements qui dévoileraient un secret commercial, bancaire, industriel ou professionnel où un procédé commercial.*

§ 2. Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à l'un des États contractants l'obligation de prendre des mesures administratives dérogeant à sa propre réglementation ou à sa pratique administrative, ou contraires à sa souveraineté, à sa sécurité, à ses intérêts généraux ou à l'ordre public, ou de transmettre des indications qui ne peuvent être obtenues sur la base de sa propre législation et de celle de l'Etat qui les demande ».

La Cour rejoint les premiers juges dans leur analyse que le paragraphe 1er porte sur les renseignements « *nécessaires pour une application régulière de la présente convention* », que suivant son intitulé, la Convention poursuit un double but en ce qu'elle tend d'abord à éviter les doubles impositions et ensuite à établir des règles d'assistance administrative en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, de manière que l'échange prévu n'est donc pas limité aux renseignements nécessaires à une application régulière, et propre à empêcher l'utilisation abusive, des dispositions de la Convention qui traitent de la double imposition, mais qu'il englobe également les renseignements nécessaires de façon générale pour l'application des lois internes des Etats contractants relatives aux impôts visés par la Convention.

Ensuite, il convient de rappeler, à l'instar des premiers juges, que l'objet de la décision déférée rendue par le directeur dans le cadre du recours hiérarchique à l'encontre de la décision du préposé du 15 février 2012 est circonscrit aux seules questions relatives à (1) la transmission du bilan, des compte profits et pertes et des annexes fiscales y relatives

(détails des différents postes, détails des participations avec dividendes reçus...) pour les exercices 2006 à 2009 ; (2) la transmission des copies des procès-verbaux des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2009 et (3) la transmission des copies des listes de présence établies lors des assemblées visées sous le n° 2.

La demande de renseignements des autorités françaises tend à obtenir, concernant les années d'imposition 2005 à 2009, les renseignements pouvant être regroupés de la manière suivante :

- Premièrement, « *la répartition du capital pour les années 2005 à* [2009] » ainsi que « *si des cessions de titres sont intervenues au cours de la période du 01/01/2005 au* [31/12/2009], (…)*, la date des cessions, l'identité des parties (cédant et cessionnaire), le nombre de titres cédés (une copie des actes de cession est souhaitée)* »,
- deuxièmement, les noms et adresses des mandataires sociaux de la société ... pour les années 2005 à 2009,
- troisièmement, « *la consistance et la réalité de l'activité de la SA ... au Luxembourg* », et dans ce cadre plus particulièrement « *le volume du courrier reçu (nombre de lettres par semaine)* [à l'adresse sus-indiquée] » et « *les moyens matériels et humains dont elle dispose à cette adresse* »,
- quatrièmement « *les sociétés dans lesquelles* [la société ...] *détient des participations, ainsi que la date de la souscription ou de l'acquisition* »,
- cinquièmement « *la date et le montant des distributions* [des dividendes de la part de la société anonyme … S.A.] »,
- sixièmement, si la société ... a acquis des biens meubles ou immeubles au Luxembourg,
- septièmement, « *une copie des déclarations de résultats souscrites par la SA ..., ainsi qu'une copie des avis d'imposition correspondants au titre des exercices 2005 à* [2009] » et,
- huitièmement, « *la date, le montant et la nature des rémunérations versées par la SA ... à ses associés et/ou administrateurs (salaires, jetons de présence, dividendes…)* ».

Le préposé, confirmé par le directeur, a donné suite à cette demande en enjoignant à la société ... de lui fournir les renseignements circonscrits dans la décision du préposé du 15 février 2012 dans ses points 1) à 3) et repris ci-dessus.

Il convient partant d'examiner les moyens des parties et la motivation du jugement entrepris concernant la conformité de ces renseignements par rapport au champ de la demande des autorités françaises et aux exigences de l'article 22 de la Convention par rapport à chacun des trois postes de renseignements figurant dans la décision du 15 février 2012.

Quant à l'injonction faite à la société ... de soumettre ses bilans, comptes de profits et pertes et les annexes fiscales y relatives pour les exercices 2006 à 2009, il convient d'abord de retenir que ces documents sont de nature à fournir des réponses au moins partielles aux quatrième, cinquième, sixième et huitième questions, ainsi que fournir des éléments relativement à la troisième question. Si le tribunal a légitimement épinglé en partie une

« *parenté vague et floue* » entre les postes de renseignements requis par les autorités françaises et les renseignements dont le préposé à ordonné la soumission, il n'en reste pas moins que la fourniture ainsi ordonnée des comptes annuels des exercices 2006 à 2009, ensemble les annexes fiscales y relatives, se trouve couverte par le champ des renseignements dont les autorités françaises sollicitent l'obtention.

En outre, dans la mesure où les bilans, comptes de profits et pertes et leurs annexes fiscales correspondent, tel que relevé à bon droit par les premiers juges, pour l'essentiel aux comptes annuels devant être déposés auprès du registre de commerce et des sociétés, voire aux documents à soumettre avec les déclarations de l'impôt sur le revenu des collectivités, et où aucun moyen quant à une éventuelle inaccessibilité de ces documents selon l'un des droits internes des Etats contractants n'a été soulevé à leur égard, la Cour rejoint la conclusion des premiers juges que le premier point déféré de la décision du 15 février 2012 est conforme sous ces différents aspects à l'article 22 de la Convention.

Relativement au deuxième point de la décision du préposé du 15 février 2012 imposant la fourniture des copies des procès-verbaux des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2009, le tribunal a annulé la disposition afférente en faisant droit à l'argumentation de l'intimée suivant laquelle le droit interne français n'autorise pas les autorités françaises à requérir un tel document, de manière qu'elles ne pourraient pas non plus solliciter la communication d'un tel document à partir d'un autre Etat.

La Cour ne saurait accueillir la critique étatique quant au principe de l'examen de cette question par le tribunal. En effet, dès lors que l'article 22 dispose dans son § 1er sans équivoque que l'échange porte sur les « *renseignements que les législations fiscales des deux Etats permettent d'obtenir, dans le cadre de la pratique administrative normale* » et qu'il précise encore dans son § 2 qu'un Etat signataire ne peut être obligé par la Convention de « *transmettre des indications qui ne peuvent être obtenues sur la base de sa propre législation et de celle de l'État qui les demande* », il pose clairement le double principe complémentaire qu'un Etat requérant ne peut pas obtenir au plan international des informations auxquelles il n'a pas accès en droit interne et qu'un Etat requis n'est pas tenu d'aller chercher dans l'intérêt d'un autre Etat des renseignements qu'il ne peut pas obtenir pour ses propres besoins d'imposition. Par voie de conséquence, en examinant le moyen de l'appelante tenant à l'inaccessibilité des procès-verbaux d'assemblées générales d'actionnaires de sociétés anonymes pour les autorités fiscales françaises en droit interne, le tribunal a procédé non pas à une analyse prohibée du fond de l'affaire ayant pour objet le contrôle fiscal en France, mais à l'examen d'une condition posée par l'article 22 de la Convention pour la validité d'une décision de donner suite à une demande d'échange de renseignements. En outre, en présence d'une disposition conventionnelle adoptée en l'année 1958 par deux Etats souverains et libellée comme ci-avant indiqué, l'Etat ne saurait utilement reprocher à la décision du tribunal d'être contraire au standard international en matière d'échange de renseignements, lequel est le produit d'une évolution fondée notamment sur le Modèle de convention dont la première mouture date de l'année 1963, et de porter atteinte aux engagements internationaux de l'Etat luxembourgeois envers la France, étant donné que le texte convenu prévoit précisément cette condition.

Or, concernant cette condition, l'intimée se prévaut de l'article L85 LPF dont il y a lieu de tenir compte dans sa teneur applicable au moment de la prise de la décision du préposé du 15 février 2012, étant donné que l'examen de la légalité d'une décision est à opérer dans le cadre d'un recours en annulation d'après la situation en fait et en droit telle

qu'elle se présentait à la date de la prise de la décision en question. L'article L85 LPF était de la teneur suivante avant sa modification par une loi française du 22 mars 2012 :

« *Les contribuables doivent communiquer à l'administration, sur sa demande, les livres dont la tenue est rendue obligatoire par les articles L 123-12 à L 123-28 du code de commerce ainsi que tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses. A l'égard des sociétés, le droit de communication porte également sur les registres de transfert d'actions et d'obligations et sur les feuilles de présence aux assemblées générales* ».

Cette disposition fait partie, au sein du titre II intitulé « *contrôle de l'impôt* », du LPF du chapitre II qui régit le droit de communication de l'administration fiscale défini comme suit par l'article L81 LPF : « *le droit de communication permet aux agents de l'administration, pour l'établissement de l'assiette et le contrôle des impôts, d'avoir connaissance des documents et des renseignements mentionnés aux articles du présent chapitre dans les conditions qui y sont précisées* ». D'après son libellé et celui des autres dispositions pertinentes du même chapitre, l'article L85 LPF délimite apparemment les documents auxquels l'administration fiscale française peut avoir accès à l'égard d'une société commerciale dans le cadre du contrôle des déclarations des contribuables et elle oblige les sociétés seulement à donner accès aux registres de transfert d'actions et d'obligations et aux feuilles de présence aux assemblées générales sans mentionner les procès-verbaux des réunions des assemblées générales. L'Etat ne met en avant aucune argumentation tendant à voir infirmer cette analyse de l'article L85 LPF ou à se prévaloir d'une autre disposition légale de droit français ouvrant un tel droit de communication en ce qui concerne les procès-verbaux d'assemblées générales.

Dans ces conditions, la Cour rejoint la conclusion des premiers juges que les autorités françaises ont demandé d'obtenir de la part des autorités luxembourgeoises un document auquel elles n'ont pas accès en droit interne, de sorte que la condition d'obtention des renseignements conformément aux législations internes des deux Etats signataires et dans le cadre de la pratique administrative normale prévue à l'article 22 de la Convention n'a pas été respectée et que les autorités luxembourgeoises n'étaient pas tenues de donner des suites à ce volet de la demande de renseignements en cause. C'est partant à juste titre que les premiers juges ont accueilli le moyen tiré de la violation de l'article 22 de la Convention et relatif au point 2) de la décision du préposé du 15 février 2012 visant la transmission des copies des procès-verbaux des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2009 et qu'ils ont annulé la décision directoriale déférée sur ce point.

Quant au troisième point de la décision du 15 février 2012 enjoignant la fourniture des copies des listes de présence établies lors des assemblées visées sous le point 2), le tribunal a retenu à bon droit que les dispositions applicables en droit interne français, à savoir l'article L85 LPF, octroient le droit de communication de ces pièces aux autorités fiscales françaises et que le § 175 AO permet également en principe l'obtention de telles copies auprès de contribuables luxembourgeois par l'administration des Contributions directes.

La Cour partage de même l'analyse des premiers juges que l'article 22 de la Convention limite l'échange de renseignements à ceux qui sont nécessaires pour l'application des lois internes des Etats contractants relatives aux impôts visés par la Convention et que l'échange est partant confiné aux renseignements nécessaires dans le cadre du cas d'imposition tel que circonscrit dans la demande de renseignements de l'Etat requérant. Etant donné qu'en l'espèce, la demande des autorités françaises concerne uniquement Monsieur ... ... et son épouse, Madame ... ..., ainsi que la société anonyme de droit français ...

S.A., le tribunal a partant jugé à bon escient que la communication des listes de présence de tous les actionnaires établies lors des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2009 dépasse le champ d'application *ratione personae* délimité par l'article 22 de la Convention. Il s'ensuit que la décision directoriale déférée encourt encore l'annulation dans la mesure où elle n'a pas limité le troisième point de renseignements requis par la décision du préposé du 15 février 2012 à la seule question de savoir si les époux ... ... et ... ... avaient, durant les années 2005 à 2009, la qualité d'actionnaires de la société ... et, dans l'affirmative, quelles étaient leurs quotes-parts du capital social détenues.

En ce qui concerne le reproche de l'intimée que la demande de renseignements des autorités françaises tendrait à nier l'existence et la réalité des SOPARFI de droit luxembourgeois en essayant d'établir une prétendue absence de base effective, la Cour tient à préciser qu'il paraît certes surprenant, à l'encontre d'une société ayant pour objet social la prise de participations et l'acquisition de tous titres et droits, de voir les autorités françaises solliciter des renseignements sur « *la consistance et la réalité de l'activité de la SA ... au Luxembourg* », dont notamment « *le volume du courrier reçu (nombre de lettres par semaine)* [à l'adresse sus-indiquée] » et « *les moyens matériels et humains dont elle dispose à cette adresse* ». Il n'en reste pas moins que la validité d'une décision d'injonction à un tiers détenteur de renseignements s'apprécie au regard de la finalité de la demande de renseignements étrangère dans la limite où l'autorité de l'Etat requis y a donné suite. Or, la décision du préposé du 15 février 2012 n'enjoint pas à l'intimée de fournir des renseignements spécifiques à cet égard, mais seulement des renseignements de nature à établir les liens entre les époux ...-... et l'intimée, les actifs et les revenus réalisés par l'intimée et les éventuels revenus alloués par cette dernière aux époux ...-.... Eu égard à cette délimitation des renseignements dont la communication est enjointe à l'intimée à travers la décision du préposé du 15 février 2012, la validité de celle-ci ne se trouve pas ébranlée par le reproche de l'intimée.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel n'est justifié en aucun de ses moyens et que le jugement entrepris est à confirmer en ce qu'il a retenu que la décision directoriale du 14 juin 2012 est conforme à l'article 22 de la Convention en ce qu'elle confirme l'injonction dans la décision du préposé du 15 février 2012 à l'intimée de lui fournir les documents visés sous le point 1) de ladite décision, ainsi que, par rapport au point 3), de confirmer si les époux ...-... avaient, durant les années 2005 à 2009, la qualité d'actionnaires de la société ... et, dans l'affirmative, quelles étaient leurs quotes-parts du capital détenues. En revanche, comme les premiers juges l'ont également décidé à juste titre, la décision directoriale du 14 juin 2012 n'est pas conforme à l'article 22 de la Convention dans la mesure où elle confirme la décision du préposé du 15 février 2012 portant l'injonction de fournir les renseignements visés sous son point 2), ainsi que les renseignements visés à son point 3) allant au-delà de ceux ci-avant délimités.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 11 avril 2014 en la forme,

au fond, le déclare non justifié,

partant, en déboute l'Etat,

confirme le jugement dont appel,

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 10 juillet 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29 mai 2016
Le greffier en chef de la Cour administrative